

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0015/08-2  
**RECORRENTE** - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTOS RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF 0341-04/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08/05/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** INCLUSÃO DE VALORES RELACIONADOS AO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. **b)** DEPRECIACÃO E MANUTENÇÃO. NULIDADE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO. Inexistência de elementos para se determinar, com segurança, a infração indicada. Modificada a Decisão recorrida. Não acatadas as preliminares de decadência suscitadas. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela total procedência o Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$157.155,72, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 16/06/2008 decorre de duas infrações que acusam o recorrente das seguintes irregularidades, quais sejam:

***Infração 1** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 73.273,14 e que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, para expurgo do item referente a energia elétrica, no período jan / dez-03.*

***Infração 2** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 83.882,58, apurado mediante arbitramento e relativos ao expurgo dos elementos do custo, itens depreciação e manutenção registrados na DIPJ ano calendário 2003.*

Tecendo esclarecimentos a respeito das infrações, o fiscal autuante disse:

(...)

*O presente trabalho diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram TRANSFERIDOS para FILIAIS localizadas neste Estado.*

(...)

*Assim, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA foi infringido e este dispositivo está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, 11, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de*

*transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.*

(...)

*Assim sendo, na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).*

(...)

*1 - PRIMEIRA INFRAÇÃO - espurgo do item referente a ENERGIA constante da planilha de custos apresentada pela Empresa, pois o item-ENERGIA (ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS etc.) não está enquadrado em nenhum desses quatro elementos acima listados pela LC 87/96, em consonância com demonstrativo anexo de fls. 13/26, c/c fls. 11, 72/73 e 75.*

*Ainda, ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS NÃO SE ENQUADRAM NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA NEM DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIO, TAMPOUCO DE MATERIAIS SECUNDÁRIOS, consoante publicação no Diário Oficial da União - D.O.U. de 26/09/2007, Seção I, p 28, onde o SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE editou várias súmulas, dentre as quais cabe destacar a de nº 12, abaixo transcrita:*

*Súmula nº 12 do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE:*

*"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."*

*2 - SEGUNDA INFRAÇÃO - espurgo dos itens atinentes a DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO registrados na DIPJ do ano-calendário de 2003, via arbitramento - vide Termo de Fiscalização de fls.30, constante do Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência do autuado*

*Os valores referentes aos elementos de custo denominados DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO foram encontrados e apurados mediante ARBITRAMENTO e este foi baseado no fato de que a Empresa acima qualificada, mesmo depois de reiteradas intimações, fornecer a planilha de custo de produção do exercício de 2003, com valores zerados para o item DEPRECIAÇÃO e sem nenhuma informação para o item MANUTENÇÃO.*

*Diante deste fato e considerando que a Empresa acima qualificada fez constar, expressamente, na sua DIPJ de 2004 (ano-calendário de 2003) os valores de DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO, não restou alternativa, senão arbitrar, proporcionalmente, o que representa os itens de depreciação e manutenção em relação ao custo dos produtos vendidos também consignado nessa DIPJ, com fundamento no art. 938, § 6º, do RICMS-BA, in verbis:*

*Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.*

*Nessa linha procedimental, no intuito de realizar o ARBITRAMENTO, utilizamos os dados constantes de parte da Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ entregue pelo autuado. Assim sendo, com base na DIPJ de 2004 (ano-calendário 2003), encontramos os valores a serem estornados de ICMS. Para tal mister, com base na DIPJ do ano-calendário de 2003, fizemos o cálculo do que representa os gastos com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO (R\$ 23.419.423,60) do total do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS (R\$ 661.407.625,91) - vide DIPJ do ano-calendário de 2003 anexa (fls. 94/98).*

*Desta forma, encontramos o percentual de 3,541 %, percentual este que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com o demonstrativo de fls. 28*

*Dessa forma, foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MAO-DE-OBRA nem de MATERIAL-SECUNDARIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO:*

- a) DEPRECIAÇÃO;*
- b) MANUTENÇÃO; e*
- c) ENERGIA.*

**Conclui:**

*Efetuada o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PARA FILIAIS LOCALIZADAS NESTE ESTADO ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, 11), apenas com relação ao exercício de 2003, para expurgar as parcelas de ENERGIA, MANUTENÇÃO E DEPRECIAÇÃO.*

*A auditoria que ora se encerra, apesar de o contribuinte ter sido intimado a apresentar as informações sobre o custo de produção do período de 2003 a 2007, limita-se ao exercício de 2003 em função da grande quantidade*

*de dados que, até o momento, foram possíveis serem analisados e processados. No entanto, cabe ressaltar que continuamos com a verificação dos registros do período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007.*

*(...)*

Da análise dos argumentos de defesa trazidos aos autos pelo autuado, além das contrarrazões do fiscal autuante, a 4ª JF, por maioria, decidiu pela total Procedência do Auto de Infração, cujo voto transcrevo abaixo:

**“VOTO**

*(...)*

*No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, o presente processo, no que se refere à infração nº 02, foi abordado pelo autuado como se ilegal o arbitramento levado a efeito. Tal questão será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.*

*Duas infrações estão sendo exigidas no presente Auto de Infração e ambas decorrem do mesmo fato (crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar), separadas unicamente porque para verificação da primeira infração (ENERGIA ELÉTRICA) as planilhas dos custos de produção do autuado foram apresentadas. Na segunda (MANUTENÇÃO e DEPRECIAÇÃO), o mesmo não ocorreu, sendo utilizado, então, os dados constantes na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), do ano calendário da respectiva ação fiscal, capturados ali os créditos considerados indevidos, no percentual de 3,541% com relação aos custos totais dos produtos fabricados. Expediente utilizado tendo em vista que as planilhas de custos oferecidas pelo autuado não continham as informações necessárias para a execução do procedimento fiscal.*

*Verifico, então, que na primeira infração, os Auditores, de posse da planilha de custos do autuado, identificaram na composição do custo de produção a rubrica ENERGIA (ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS), que não está enquadrada entre os quatro elementos listados no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).*

*Tais valores compunham o preço de transferência dos produtos e esta distorção foi corrigida através do demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, conforme fls. 13/26, sendo estornados os valores relativos consignados nas notas fiscais de transferência, referentes aos impostos diretos e com a inclusão do valor correto do ICMS equivalente à alíquota de 7% (sete por cento) da unidade federada de origem de MINAS GERAIS, com relação ao período janeiro/dezembro de 2003, em um total de R\$ 73.273,14.*

*Na hipótese, não se está a discutir a indispensabilidade da energia no processo industrial ou a existência de legislação que permita o crédito do ICMS referente à energia consumida. A atestar esse permissivo destacamos as Leis Complementares 102/00; 114/02, 122/06, que veio a alterar redação a Lei Complementar 87/96, base do ICMS. No entanto, a utilização do crédito de ICMS sempre foi cercada de variadas restrições, separando o que envolve ou não processos industriais. O próprio Estado de Minas Gerais, em todas respostas às consultas tributárias, tem recomendado explicitamente que o crédito deve ser comprovado por meio de Laudos Técnicos emitidos por peritos, podendo ser os mesmos contestados.*

*Também não vislumbro qualquer equívoco na utilização da Súmula 12 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na fundamentação contrário à utilização de energia elétrica, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 dispõe sobre crédito presumido de IPI. O que se está a afirmar naquela Decisão é que a energia não se inclui no conceito de matéria-prima, tampouco de produto intermediário.*

*É também no sentido de afirmar que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora, nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, pois, no conceito de bens de consumo, as decisões do STJ, no RE 731885/06 e Resp 518656/04. Não sendo, assim, possível, a inclusão de energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS para efeito dos custos de transferência organizado pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96.*

*Na segunda infração, os itens objetos do estorno foram a DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO, que também constavam do custo de produção do estabelecimento e que igualmente compunham o preço das transferências interestaduais para o Estado da Bahia. Nesse caso, os valores relativos às rubricas em questão foram identificados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, DIPJ ano-calendário 2003, uma vez que nas planilhas de custo de produção de 2003 fornecidas, constavam valores zerados para o item DEPRECIAÇÃO e sem nenhuma informação para o item MANUTENÇÃO.*

*Diante desse fato, não restou alternativa aos Auditores, senão arbitrar, proporcionalmente, o que representa os itens de depreciação e manutenção em relação ao custo dos produtos vendidos também consignado na mencionada DIPJ. Assim, gasto com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO totalizou R\$ 23.419.423,60 e o CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS - R\$ 661.407,625,91 implicando proporção equivalente a 3,541%, que foi utilizado nos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais, conforme demonstrativo de fl. 28, no valor total de R\$ 83.882,58, no período de janeiro/dezembro de 2003.*

*Em vista da dificuldade provocada pelo próprio autuado foi feito o aludido arbitramento da base de cálculo dos valores estornados nesta infração 02, o mesmo tem fundamento no art. 937, I, RICMS BA, que o prevê para os casos em que se comprove falta de apresentação ao fisco de documentos necessários à comprovação de registros ou lançamento em livros fiscal ou contábil, conforme mostram as cópias de e-mails juntados às fls. 100/101. Acertada também a utilização dos dados da DIPJ 2003, conforme orientação ao art.938, § 6º, RICMS-BA, a seguir transcrito:*

*Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.*

*Assim, diante de tais circunstâncias, devidamente comprovadas, o procedimento realizado pelos Auditores Fiscais tem amparo legal, a exemplo do ocorrido no processo 70002778157, de 06.06.07, do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul.*

*Na defesa apresentada, o impugnante alegou que ao determinar o custo de transferências das mercadorias entre os estabelecimentos, o fez de acordo com o Decreto 43.050/02 (RICMS MG, art. 43, V) do Estado de Minas Gerais, a cuja legislação está subordinado o estabelecimento remetente e que essa norma não se restringiu tão somente a reproduzir a regra geral da LC 87/96, mas especificou o que estaria contido nos termos matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*Alega que a empresa nada mais fez que se submeter a legislação vigente do Estado de Minas Gerais e esta inclui, por exemplo, a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção. O Regulamento baiano e mesmo a Lei Complementar, na medida em que não especificam o que seja esta mão-de-obra, estariam a admitir que tal despesa inclui manutenção e depreciação.*

*Percebe-se aqui que a empresa efetuou transferências de estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando a base de cálculo do custo de produção, nos termos do art. 43, V, Decreto 43.050/02 (RICMS MG) e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).*

*Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.*

*Ponto relevante na lide é o entendimento do autuado de que ao determinar o preço de custo utilizado como base para a transferência das mercadorias entre os estabelecimentos o fez não ao seu exclusivo critério, mas sim com base na legislação do Estado de Minas Gerais, estando subordinado a essa (legislação) o estabelecimento remetente.*

*No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, é a Lei Complementar 87/96 que fixa os parâmetros dessa específica operação que envolve entes federados independentes, mas que não pode, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer umas das partes federação. Assim, é a norma geral que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).*

*Por óbvio, fico prejudicado o questionamento defensivo de que ao determinar o preço de custo utilizado como base de cálculo das operações de transferências interestaduais de mercadorias o fez com respaldo na legislação do Estado de Minas Gerais e que o regulamento de ICMS daquele Estado descreve expressamente quais itens compõem as rubricas enumeradas no art. 13, §4º, II, LC 87/96. Existem, no entanto, regras particulares determinadas na mesma Lei Complementar, aplicáveis nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular.*

*Com relação, inclusive, à mão de obra tecnológica, uma estranheza. A expressão mão-de-obra, no léxico, está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual - feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo "custos"), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas.*

*Incabível, portanto, que o Estado de Minas Gerais, faça sua própria interpretação de uma norma dotada de tamanha particularidade e que envolve interesses diversos, tencionando impor tal entendimento a um outro Estado Federado e igual em hierarquia e direitos.*

*É cediço, outrossim, que a base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a").*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

*Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).*

*Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Assim, A Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o “custo da mercadoria produzida”, especificou o que seria entendido por tal custo.*

*O Estado de Minas Gerais, por sua vez, à guisa de interpretar o disposto no inciso II, § 4º, art. 13 da mencionada norma, dispôs sobre a matéria na sub alínea b.2, inciso IV c/c §§ 2º e 3º, art. 43, Parte Geral do RICMS /MG, da forma seguinte:*

*§ 2º - (...) considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:*

*I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção;*

*II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*

*III - à mão-de-obra:*

*a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;*

*b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;*

*IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.*

*O regulamento mineiro extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranhamos, sobretudo, a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse sub item os impostos sobre a propriedade. Comungamos com o pensamento já antes emitido de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.*

*O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.*

*Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.*

*Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação do Estado de Minas Gerais, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia, deve ser preservada.*

*Tanto é assim, que o Decreto 6.284/97 (RICMS BA) prescreve em seu art. 93, § 5º:*

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

**I - ( ... )**

**II -** *quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, no caso em tela, o Decreto 43.050/02 (RICMS MG). Caso isto se admitisse, estaria descaracteriza toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.*

*Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.*

*No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.*

*A partir de então fácil é o entendimento: descon siderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.*

*Sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulativo do imposto. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.*

*Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Em contrário, que possa existir igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como conseqüência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF /88).*

*Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de calculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.*

*Por tudo que foi exposto, con cluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, a exemplo dos itens de energia elétrica, despesas de manutenção e depreciação, glosados nesse trabalho fiscal, conforme determina o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

*Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação. O propósito do*

*legislador é definir um critério de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

#### **VOTO DISCORDANTE**

*Peço vênia para discordar do voto do nobre colega Relator deste PAF. Inobstante meu posicionamento, já manifestado em outras autuações, sobre a mesma matéria, ter sido pela procedência dos lançamentos fiscais, em casos de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, resultando em utilização indevida de crédito fiscal, o presente caso possui uma peculiaridade que não me permite acompanhar a sua procedência.*

*É que os próprios autuantes, afirmam na informação fiscal, ratificando o procedimento que adotaram, que devido à não entrega do custo de produção das unidades industriais, pelo contribuinte, lançaram mão do arbitramento da base de cálculo, com base na declaração do IRPJ. Assim da cópia da declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica ano calendário de 2003, extraiu os custos industriais excluídos em ajustes para a apuração da base de cálculo arbitrada.*

*Portanto, apesar do procedimento adotado pelos autuantes, de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 8,47%, referente a custos de manutenção e depreciação, obtidos na DIPJ.*

*Verifico que no demonstrativo de fl. 10, o autuante utilizou o percentual uniforme de 8,47%, mensal, para considerar como custos de manutenção e depreciação, obtidos na DIPJ, aplicando-o como utilização indevida de crédito fiscal. Mas, na verdade, arbitrou um percentual em cada documento fiscal, procedimento que reitero não encontrar amparo na legislação fiscal. É que o arbitramento da base de cálculo constitui-se em método de apuração de base de cálculo, previsto no art. 937 do RICMS/97, cujos métodos estão disciplinados no art. 938 daquele diploma regulamentar. Observo que se tratando de estabelecimento industrial, o art. 938, discrimina o método no inciso IV, e em caso de estabelecimento comercial, a previsão está contida no inciso I, ambos não aplicados na presente situação.*

*Ora, o arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto ou quando não for possível apurar a base de cálculo real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal.*

*Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, penso que os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual de 8,47%, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo.*

*Pelo exposto concluo que não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento.*

*Voto pela NULIDADE do lançamento”.*

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fls. 216 a 229, o contribuinte retorna aos autos e de início, argui a decadência das operações anteriores a 16 de junho de 2003, vez que transcorridos mais de 05 anos desde a ocorrência dos fatos geradores.

Diz que, apesar de a Junta de Julgamento Fiscal haver afirmado que “*não há falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro/junho de 2003, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou*”, durante o período autuado o recorrente recolheu efetivamente o ICMS, contudo, segundo o fisco, em valores insuficientes pelo fato de ter apropriado de créditos maiores do que os admitidos. Nesse sentido, cita o artigo 150, § 4º, do CTN para frisar que depois de transcorridos 05 anos do pagamento do tributo, mesmo que a menor, ocorre a homologação tácita, não mais podendo se exigir qualquer diferença.

Insiste em sua tese, afirmando que para tributos lançados por homologação, o prazo de decadência se inicia na data da ocorrência do fato gerador do tributo (150, § 4º), não no exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (173, I), o que torna inexigíveis os

valores referentes ao período anterior a 16 de junho de 2003, alcançados pela decadência. Cita e transcreve Decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Pede que sejam decotados do Auto de Infração os valores exigidos com espeque em fatos geradores anteriores a 16 de junho de 2003, alcançados pela decadência.

Tratando do que entende como “*ilegalidade do arbitramento*”, diz que o autuante efetuou o arbitramento sob a alegação de que não foram apresentadas planilhas de custos de produção do ano calendário de 2003 - contendo as despesas de manutenção e depreciação. Diz que o agente do fisco encaminhou as correspondentes intimações para o estabelecimento comercial do recorrente na Bahia, que não possui tais dados, que ficam concentrados nas unidades fabris localizadas em Minas Gerais.

Afirma que nos termos do art. 11, § 30, II da LC nº 87/96, os estabelecimentos são autônomos, razão pela qual as intimações devem ser endereçadas para aquelas unidades que efetivamente detenham condições de atender às intimações, atendendo ao quanto requerido. Avançando, entende que, em virtude da competência territorial das entidades fiscalizatórias estaduais, os estabelecimentos mineiros devem fornecer dados apenas à Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, o que impõe a necessidade de solicitação formal de informações do fisco baiano ao fisco mineiro, a rigor do artigo 199 do CTN. Cita o Convênio ICMS 93/97 que, ao tratar da Substituição Tributária, determinou que o agente fiscal de um Estado se credencie junto à Secretaria da Fazenda do domicílio da empresa a ser fiscalizada, de forma a viabilizar que o auditor tenha acesso aos livros e documentos contábeis que julgue necessário.

Diz que, se cumpridos os tramites legais, o preposto do fisco da Bahia não teria tido qualquer dificuldade em verificar os custos incorridos pelo recorrente na produção de seus produtos, circunstância que desautoriza o arbitramento levado a efeito, eis que não verificadas na espécie as circunstâncias autorizadoras desta modalidade de lançamento, conforme artigo 148 do CTN. Lembra, como fato relevante, que não consta do Auto de Infração qualquer alusão a declarações, esclarecimentos ou documentos de duvidosa regularidade ou com omissões, hipóteses que autorizariam o arbitramento.

Tratando do critério utilizado para o arbitramento, diz que, como consignado no voto divergente, não há como prosperar a exigência em tela na medida em que o critério utilizado no arbitramento não traduz o custo de produção individualizado das mercadorias objeto do presente Auto de Infração, e sim o custo de produção geral da Empresa, inerente a suas várias fábricas e inúmeros produtos. Nesse sentido, diz que o fisco apurou o percentual destas despesas frente ao total do custo dos produtos fabricados – a totalidade dos produtos fabricados pelo recorrente, sem que fosse feita análise individualizada dos produtos transferidos para a Bahia, o que torna totalmente ilegítimo o arbitramento efetuado.

Tratando da glosa dos créditos, afirma que, de acordo com a LC nº 87/96, o custo de transferência de um produto é a soma dos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Cita a Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON, itens 08 e 11, para dizer da definição de “*custo*” e “*custo de produção*”, concluindo que “*enquadra-se no conceito de ‘custo de produção’ a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível*”. Cita literatura de contabilidade.

Assevera que, além de cumprir exatamente o quanto disposto na legislação do Estado de Minas Gerais, agiu em conformidade com os princípios contábeis que definem o que se pode entender por custo de produção.

Afirma que a LC nº 87/96, § 4º, II, é clara ao autorizar a inclusão dos custos com mão-de-obra na base impositiva considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da Federação. Acrescenta que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que é a norma aplicável para a definição da base de cálculo nas transferências originadas naquele Estado, esclarece o que se entende por mão-de-obra, destacando que tal parcela envolve o custo



tanto com pessoal como com máquinas, sendo que no caso das máquinas devem ser consideradas as despesas com manutenção, depreciação, amortização e exaustão.

Por isso mesmo, afirma o recorrente que nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, alinhando-se às normas contábeis, que não encontra qualquer oposição na Lei Complementar nº 87/96, nem no RICMS/BA, haja vista que tanto a Lei Complementar quanto o Regulamento baiano não especificam o que se entende por mão-de-obra, ficando patente que prevalece o conceito contábil. Nessa esteira, diz que seria impossível fabricar os produtos sem a mão-de-obra tecnológica, o que significa dizer que os gastos com máquinas, essenciais à obtenção do produto final, integram os custos de produção – fato reconhecido pelo Estado de Minas Gerais.

Quanto à *energia elétrica e combustíveis*, diz que no processo industrial a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de Insumo, concorrendo para a formação do produto. Cita a LC nº 87/96, art. 33, II, “b”, para dizer que é admitido o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial.

Afirma que a energia utilizada na indústria é consumida no processo produtivo por meio das máquinas que são movidas pela eletricidade e, em se tratando de um bem intangível, a energia não se agrega diretamente ao produto, mas é integralmente consumida no processo produtivo no exato momento em que aciona as máquinas e equipamentos utilizados na produção. Não por menos, a LC 87/96 confere direito a crédito de ICMS na aquisição de energia.

Pugna pelo reconhecimento da decadência dos valores exigidos, com espeque em fatos geradores anteriores a 16 de junho de 2003, requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em Parecer opinativo exarado pela Dra. Ana Paula Thomaz Martins, fls. 235/239, diz que quanto à questão da decadência, não há respaldo legal para a modificação do julgado, aduzindo que o termo de início para contagem do prazo de cinco anos deve observar o comando descrito na lei específica estadual - art. 28, §1º do COTEB - e dos comandos insculpidos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN.

Dos elementos dos autos, identifica dois aspectos diferentes da autuação. O primeiro deles se refere ao pagamento do imposto por uso indevido de crédito decorrente da utilização de uma base de cálculo superior ao consignado na LC 86/96, e o segundo, se refere à metodologia utilizada para se determinar os valores utilizados impropriamente na determinação da base de cálculo.

À luz dos elementos presentes aos autos, informa que o arbitramento teve como base as informações contidas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – DIPIJ. Nesse sentido, aduz que “*o valor da infração 02 foi determinado através do arbitramento que adotou um procedimento não previsto em lei o que leva à nulidade do feito conforme está previsto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal/BA que no seu art. 18...*”. Referindo-se ao percentual encontrado pelos autuantes, diz que não é inerente a todos os estabelecimentos da Empresa, não sendo, pois, específico do estabelecimento autuado, restando claro que o critério utilizado não encontra respaldo legal.

Quanto ao mérito, entende a ilustre parecerista que da inteligência do art. 13, §4º, II da LC 87/96 que estabelece que *nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, não é facultado ao contribuinte a inclusão de qualquer outro montante na sua composição.

Salienta que a LC 87/96 não estendeu o significado do que é matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e que desse modo, entende que não é facultado ao Regulamento que o fizesse segundo a conveniência da unidade Federativa.

Quanto aos valores com Energia Elétrica, Combustível, Depreciação e Manutenção, afirma que tais itens não são elencados no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, o que não admite que tais itens compõem o custo das mercadorias objeto da autuação.

Conclui entendendo nula a infração 02 e procedente a infração 1, opinando pelo conhecimento e parcial provimento do Recurso Voluntário.

Em razão do Parecer referido acima ser pelo provimento parcial, é juntado aos fólios processuais Parecer da lavra da Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante, fls. 241/242.

Diz a preclara procuradora que da análise das razões expendidas no primeiro Parecer, acata o opinativo em relação à preliminar de nulidade frente à decadência do crédito tributário, que restou afastada, concordando também com a manutenção do julgamento da 1ª instância pela procedência da infração 1.

Em relação à nulidade da infração 2, diz que: **a)** não resta dúvida de que os itens depreciação e manutenção não podem ser considerados para a formação de custo de produção para indicar a base de cálculo para as transferências objeto da autuação; **b)** o autuado não forneceu elementos para que a fiscalização encontrasse esses valores, e que o recorrente não traz a composição de seus custos ao processo, o que deixa mais do que evidente que seu interesse é ver nulificada a infração; e **c)** como bem explicitado pelo voto do ilustre relator da 4ª JF, o arbitramento realizado nessa autuação corresponde à legislação, tanto no aspecto do seu pleno cabimento, pois a empresa lhe sonegou fonte material para a apuração da infração, como da sua formação, pois se utilizou de dados capturados em documentos fiscais da receita federal.

Manifesta sua discordância quanto à nulidade da infração 2, opinando pelo improvimento do Recurso voluntário interposto.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, fls. 252, considerando que os fatos geradores das infrações 1 e 2 referem-se ao exercício de 2002, fato que motivou arguição de preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos antes de 16.06.2003, resolve, considerando a edição pelo Supremo Tribunal Federal da Súmula Vinculante nº 8, encaminhar o feito em diligência à PGE/PROFIS para emissão de Parecer sobre a matéria.

Em resposta à diligência, foi colacionado aos autos, fls. 256, despacho firmado pelo r. Procurador do Estado da Bahia, onde se lê:

“(…)

*Tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.*

*Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Em momento imediatamente posterior ao Despacho acima referido, a PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, fls. 257/258, diz que o entendimento da chefia é no sentido de não se aplicar o entendimento do STF ao caso vertente, podendo a lei estadual dispor sobre prazo decadencial relativamente aos seus tributos. Cita e transcreve o art. 150 do CTN, bem como o seu § 4º, para dizer que o marco inicial desse prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da, entretanto, a legislação baiana – art. 28, § 1º do COTEB, respaldada em autorização legal, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve ter início o prazo decadencial. Cita doutrina e jurisprudência de Tribunais Superiores.

#### **VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadência)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JF deste

CONSEF, acórdão 0341-04/08, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo; e utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, apurado mediante arbitramento e relativo ao expurgo dos elementos do custo, itens depreciação e manutenção registrados na DIPJ ano calendário 2003.

O recorrente, por primeiro, suscita preliminar de decadência de parte do lançamento, aduzindo que não mais se pode exigir imposto sobre as operações anteriores a 16 de junho de 2003.

A matéria “*decadência*” foi objeto de diligência que redundou na juntada de despacho do eminente Procurador Geral do Estado da Bahia. No referido despacho o ilustre Procurador Geral diz, textualmente:

“(…)

*Tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.*

*Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Derredor dessa polêmica e controvertida matéria, com espeque na Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, bem como no Despacho exarado pelo i. Procurador Geral do Estado da Bahia, entendo que considerações devem ser feitas, sobretudo porque fundamentarão o meu posicionamento a respeito do assunto.

Bem, é fato que a legislação que cuida da matéria vem suscitando dúvidas, de maneira premente sobre a sua inteligência. Não por menos, o assunto foi submetido à apreciação da PGE, que expediu o despacho retromencionado.

A Súmula Vinculante nº 8 editada pelo Supremo Tribunal Federal, diz:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e que desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 8 (RE’s 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...*deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima esposados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 16 de junho de 2003, integrantes das infrações 1 e 2, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Cuidando da exigência fiscal contida na infração 1 - glosa de crédito fiscal - a Junta de Julgamento Fiscal entendeu, alinhada ao próprio Auto de Infração, que a rubrica ENERGIA (ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS) incluída na composição do custo de produção do recorrente, descumprimento o quanto prescrito no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra). Em assim sendo, os valores correspondentes à ENERGIA, não podem compor o preço de transferência dos produtos.

O contribuinte foca sua tese recursal na afirmativa de que, de acordo com a LC nº 87/96, o custo de transferência de um produto é a soma dos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, referindo-se à conceituação contábil de “custo” e “custo de produção”. Aduz também, que sua conduta está em plena conformidade com a legislação do Estado de Minas Gerais e com princípios contábeis.

Esta matéria tem sido por demais discutida neste Conselho de Fazenda. O fato é que à luz da legislação, sobretudo o art. 13, §4º, II da LC 87/96 que estabelece claramente que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não é permitido ao contribuinte incluir outras rubricas cujos valores passem a compor os custos de produção. A propósito desta matéria, *in casu*, a inclusão de Energia Elétrica, Combustível, Depreciação e Manutenção não pode ser admitida, tudo porque, a considerar que tais itens não se incorporam, nem são consumidos em contato direto com o produto final, não há que se admitir que podem ser enquadrados como insumo, matéria-prima ou produto intermediário, o que remete ao entendimento de que os referidos itens são apenas consumidos, portanto, enquadrados na condição de bens de consumo. Por isso mesmo, entendo que reparo algum merece a Decisão recorrida.

Quanto à questão discutida na infração 2, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que é correta a exigência fiscal ali contida, pois, os itens DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO, que também constavam do custo de produção do estabelecimento e que igualmente compunham o preço das transferências interestaduais devem ser expurgados do cálculo dos créditos fiscais utilizados pelo recorrente.

O recorrente se insurge contra a Decisão recorrida, pondo em cheque o critério utilizado para a glosa dos créditos fiscais que utilizou – arbitramento. Nessa esteira, aduz que o arbitramento feito pelo fisco não traduz o custo de produção individualizado das mercadorias que deram azo à autuação, pois foi considerado no levantamento original com base da DIPJ, o que reflete o custo de produção inerente a várias fábricas e inúmeros produtos.

A matéria tratada na infração 2, cujo julgamento de primo grau teve Decisão por maioria, com voto divergente, traz à baila a questão do arbitramento e da utilização da DIPJ do contribuinte como fonte de obtenção de dados a fundamentar uma autuação.

Da compulsão dos autos, vejo que a Decisão recorrida deve ser reformada, pois eivada de nulidades, não pode prosperar. Primeiro, ainda que não tenha sido suscitada pelo recorrente, a autuação em apreço atenta contra os preceitos contidos art. 39 do RPAF, haja vista que, como bem

apontou a julgadora que exarou voto divergente, a acusação fiscal não se coaduna com os fatos narrados pelo autuante, no que concerne ao enquadramento da conduta infracional ao fato típico. Nesse sentido, me permito citar trecho do voto divergente que diz que *“apesar do procedimento adotado pelos autuantes, de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização”*.

No exposto contexto, o que se pode concluir é que a deficiência na construção do Auto de Infração, que atenta contra a art. 39 do RPAF, faz com que o lançamento esteja incurso nas possibilidades de nulidade previstas no art. 18 do mesmo diploma normativo, em razão da falta de segurança que reveste a acusação fiscal. Por isso mesmo, entendo que é nula a infração 2.

Não bastasse a nulidade acima apontada, a infração também é nula em razão da forma como se alcançou a base de cálculo da exigência fiscal. Em que pese o *“arbitramento”* encontrar permissivo na legislação, entendo que tal ferramenta foi utilizada de maneira inapropriada, levando à nulidade da infração.

O fato é que os autuantes arbitraram a base de cálculo da exigência fiscal com base na declaração do IRPJ do recorrente, sob a alegação de que não lhes foram entregues a planilha de custo de produção das unidades industriais. Também é fato que quando os autuantes processaram um arbitramento com base na DIPJ do contribuinte, com fins de mensurar custos de rubricas - manutenção e depreciação, tendo sido trazido como referência um único número, 3,541%, como percentual utilizado para a realização de estornos mensais de créditos fiscais.

Analisando os fatos, vejo que os autuantes pediram planilha de custos industriais à autuada, que por sua vez, é estabelecimento comercial. Vejo também, a propósito do percentual utilizado para a realização de estornos dos créditos fiscais, que os autuantes se valeram de um único número, 3,541%, para a definição da glosa dos referidos créditos, não separando, nem deixando claro que percentuais seriam aplicados, separadamente, às rubricas DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO.

De outra banda, alinhado ao voto discordante, há que se frisar que a regra de aplicação do arbitramento contida nos artigos 937 e 938 do RICMS/97, estabelecem métodos distintos quando se pretende arbitrar a base de cálculo do imposto, dando tratamento diferenciado para estabelecimentos comerciais e industriais. Nessa senda, importante a lembrança de que o estabelecimento fiscalizado é comercial, o que implica dizer que a exigência de apresentação de planilha de custos industriais é, no mínimo, descabida, considerando a independência dos estabelecimentos, mesmo que sejam da mesma empresa, além do regramento vigente para o requerimento de documentos a estabelecimentos com domicílio em outras unidades da Federação, conforme preceitua o CTN.

Com respeito ao *“arbitramento”*, é ferramenta de grande valia fiscal, do mesmo modo que é ferramenta que exige destreza e extremo cuidado no seu manejo, dado que visa estabelecer base de cálculo da exigência de um tributo em alicerces pouco sólidos. Não por menos, o regramento para utilização de ferramenta tão *“perigosa”* deve ser seguido à risca, de maneira a que se possa garantir que o imposto devido seja efetivamente exigido, sem qualquer mácula ao lançamento, o que não se verificou no caso em tela.

Pelo exposto, entendo que a preliminar de decadência deve ser acolhida, de modo que não seja exigido imposto e suas cominações nas operações anteriores a 16/06/2003. Quanto às infrações 1 e 2, mantenho a primeira, excluídos os lançamentos alcançados pela decadência, e decreto a nulidade da segunda pela mais completa falta de segurança, tanto na acusação fiscal, quanto na constituição da base de cálculo do imposto. Por tudo isso, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência)**

Este voto refere-se à arguição de decadência analisada nos autos deste processo.

A decadência foi alegada em relação aos fatos geradores objeto do Auto de Infração que originou a lide, lavrado em 16/06/2008, mas apenas em relação a meses do exercício de 2003, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores objeto da arguição de decadência ocorreram entre o período de 01/01/2003 a 30/06/2003 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2003, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2009.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 16/06/2008.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a*

*prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, com a máxima vênia discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator, e voto pelo não acolhimento da alegação de ocorrência de decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com o voto de qualidade do presidente, e por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/08-2**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTOS RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$73.273,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto a preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto a preliminar de decadência) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF 09 de abril de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à preliminar de decadência)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT - REPR. DA PGE/PROFIS